

Teresa Martyniuk

Uniwersytet Gdański

AMORTYZACJA JAKO INSTRUMENT STRATEGICZNEGO RACHUNKU KOSZTÓW PRZEDSIĘBIORSTWA

1. Wstęp

Przedsiębiorstwa działające w warunkach konkurencji muszą nieustannie inwestować. Zaniedbanie działalności inwestycyjnej grozi każdej firmie tym, że konkurenci mogą zmusić ją do wycofania się z rynku. Realizacja każdej inwestycji wymaga jednak poniesienia nakładów finansowych. Z tego względu dużego znaczenia nabiera stworzenie podmiotom gospodarczym odpowiednich warunków wewnętrznych i zewnętrznych umożliwiających przyspieszenie procesów inwestycyjnych.

Wzrost wartości przedsiębiorstwa determinuje nadwyżka finansowa będąca sumą wygospodarowanego w danym czasie zysku i dokonanych odpisów amortyzacyjnych. Odpisy amortyzacyjne pozwalają określić sumy środków pieniężnych, które można zużytkować na odtworzenie, gdy dany składnik majątku trwałego utracił swą zdolność produkcyjną. Wypaczenie rachunku odpisów amortyzacyjnych uniemożliwia właściwe posługiwanie się narzędziami ekonomicznymi i w istotny sposób wpływa na ocenę skuteczności gospodarowania przedsiębiorstw. Mało przydatne stają się wówczas wskaźniki opisujące efektywność modernizacji zasobów trwałych, produktywność i rachunek rentowności. Prowadzi to w konsekwencji do podejmowania niewłaściwych decyzji dotyczących odtwarzania majątku trwałego, czyli dekapitalizacji majątku [3, s. 34-40].

Rozpatrując amortyzację w aspekcie kosztowym, można ją liczyć w wartości historycznej lub odtworzeniowej. Poziom występującej w naszej gospodarce inflacji jest przyczyną pojawienia się luki amortyzacyjnej będącej rozbieżnością między wartością odpisów liczonych od wielkości historycznych i od wartości odtworzeniowej. Koniecznością staje się zatem takie kształtowanie polityki amortyzacyjnej w przedsiębiorstwie, które zapewni nienaruszalność substancji majątkowej.

Podejmowanie decyzji inwestycyjnych w przedsiębiorstwie implikuje również metodologia pomiaru dochodu do opodatkowania. Na jego wysokość istotny wpływ wywiera również amortyzacja majątku będącego w dyspozycji przedsiębiorstwa.

Podmiot może bowiem w określonych prawem granicach wybierać metodę amortyzacji oraz okres amortyzowania. Z reguły każda taka decyzja powoduje różne skutki w wysokości obciążeń podatkowych i wartości zwrotu kapitału zainwestowanego w środki trwałe. Długi okres użytkowania zasobów trwałych powoduje konieczność określenia wpływu zastosowanych rozwiązań systemowych na wartość odzyskanego kapitału, a w szczególności stopy dyskonta. Określenie stawki amortyzacyjnej dla okresu amortyzowania środka trwałego jest stosunkowo łatwe, lecz określenie stopy dyskonta sprawia trudności. Spowodowane jest to koniecznością uwzględnienia wpływu wielu czynników zewnętrznych (np. inflacji) i wewnętrznych (np. rodzaju prowadzonej działalności) charakterystycznych dla zarówno danego przedsiębiorstwa, jak i specyfiki samego składnika majątku trwałego.

Problemy te stały się inspiracją do głębszej analizy amortyzacji jako instrumentu wykorzystywanego w sterowaniu działalnością inwestycyjną przedsiębiorstw.

2. Bilansowe aspekty amortyzacji

W literaturze amortyzację traktuje się jako jeden z instrumentów polityki bilansowej¹ przedsiębiorstwa, wiążąc ją z takim pojęciami, jak: „przegrupowanie majątku” czy też „przegrupowanie kapitału”. Chodzi jednakże o takie przegrupowanie aktywów, które umożliwi uzyskanie zakładanej wielkości środków finansowych. Poprzez amortyzację nie generuje się bowiem środków finansowych, lecz uzyskuje się zmianę stopnia płynności przedsiębiorstwa [2].

Rozwój teorii bilansowej powodował także zmiany w rozumieniu istoty amortyzacji: od jej statycznego wpływu na składniki bilansu, do wpływu dynamicznego, mającego odbicie w kształtowaniu wyniku finansowego. Spowodowało to podział na:

1. Odpisy amortyzacyjne w ramach rachunkowości finansowej:
 - wynikające z prawa bilansowego,
 - wynikające z regulacji podatkowych.
2. Odpisy amortyzacyjne w ramach strategicznego rachunku kosztów:
 - decyzyjne odpisy amortyzacyjne.

Odmienne kształtowanie tych odpisów amortyzacyjnych uwarunkowane jest różnorodnością zadań i celów im stawianych. Podział ten jest ważny dla odróżnienia odpisów o charakterze poznawczym od odpisów o charakterze strategicznym.

Odpisy amortyzacyjne będące konsekwencją prawa bilansowego służą do prawidłowego podziału aktywowanego kosztu składnika majątku trwałego na okresy obrachunkowe. Amortyzacja ta uzależniona jest od tych uregulowań i możliwości wyboru, które wynikają z całokształtu związków prawa handlowego i podatkowego. Oparta jest ona przede wszystkim na cenach nabycia lub koszcie wytworzenia.

¹ Zdaniem K. Sawickiego „środkiem tej polityki bilansowej jest odpowiednie wykorzystanie, przy znajomości teorii bilansowania, przepisów prawnych, zezwalających przy sporządzaniu bilansu i wycenie bilansowej na postępowanie według uznania lub na wybór pomiędzy różnymi sposobami postępowania dopuszczonymi przez ustawodawcę” [6, s. 9]. Por. [1, s. 229].

Odpisy o charakterze podatkowym odpowiadają normatywnemu stopniowi zużycia dobra inwestycyjnego. Faktyczne jego zużycie przechodzi tu na plan dalszy. Przeprowadzenie normatywnego obniżenia wartości zasobu trwałego nie zależy od tego, jak dany przedmiot jest faktycznie wykorzystywany, lecz polega na tym, aby koszty jego nabycia lub produkcji tak rozłożyć w czasie, by możliwe było równomierne opodatkowanie firmy. Aby uniknąć przemieszczania zysku przez zawyżony lub za niski koszt odpisów amortyzacyjnych, administracje finansowe państw opracowują stawki amortyzacyjne dla poszczególnych grup środków trwałych.

Odpisy podatkowe odgrywają istotną rolę w ocenie polityki finansowej państwa i przedsiębiorstwa. Są one pewnymi regulatorami rentowności przedsiębiorstw. W okresie rozwiniętej koniunktury przedsiębiorstwa dążą do jak najwyższych odpisów w celu obniżenia obciążeń podatkowych, by „zarobione” odpisy amortyzacyjne użyć do finansowania inwestycji. Z punktu widzenia polityki państwa w okresie rozwiniętej koniunktury chodzi o ograniczanie tych odpisów po to, by w czasach stagnacji lub kryzysu wprowadzać odpisy o charakterze specjalnym, pobudzając przedsiębiorstwa do inwestowania.

3. Odpisy amortyzacyjne na potrzeby strategicznego rachunku kosztów

Dla strategicznego rachunku kosztów istotne są przede wszystkim decyzyjne (niekiedy nazywane kalkulacyjnymi) odpisy amortyzacyjne interpretowane odmiennie niż amortyzacja bilansowa.

Decyzyjne odpisy amortyzacyjne wyrażają, jaka część zużycia wartości zasobów trwałych powinna zostać ujęta i rozliczona w ramach strategicznego rachunku kosztów przedsiębiorstwa. Jako suma amortyzacji decyzyjnej rozliczona jest ta część zużycia wartości majątku trwałego, która wynika z posiadania majątku trwałego. Kwoty amortyzacji decyzyjnej uwarunkowane tym zużyciem mają charakter stały i określone mogą być jako **stała kwota amortyzacji decyzyjnej**. Z kolei amortyzacja decyzyjna uwarunkowana zużyciem technicznym uzależniona jest od wielkości produkcji, stąd przedstawia **zmienne kwoty amortyzacji decyzyjnej**. W układzie rodzajowym kosztów oba rodzaje amortyzacji ujęte są łącznie. Ich rozdzielenie możliwe jest w ramach nośnikowego układu kosztów, jako że mogą być one traktowane odrębnie, zależnie od celu informacyjnego, któremu mają służyć. Dla celów decyzyjnych w ramach nośnikowego układu kosztów należałoby zatem rozliczać jedynie zmienne kwoty amortyzacji decyzyjnej, natomiast stałymi kwotami amortyzacji decyzyjnej, podobnie jak kosztami zarządu, obciążać wynik finansowy przedsiębiorstwa. Dane te należałoby umieścić w planie amortyzacji przygotowywanym przez przedsiębiorstwo dla każdego zużywającego się składnika majątku trwałego.

Decyzyjne odpisy amortyzacyjne wynikają na ogół z ekonomicznego okresu zużywania się przedmiotu majątkowego. W praktyce jednak często faktyczny okres

użytkowania środków trwałych jest dłuższy niż ekonomicznie zaplanowany. W tej sytuacji w przedsiębiorstwach mamy do czynienia z amortyzacjami decyzyjnymi **poniżej zera** (gdy wartość brutto środka trwałego zrówna się z jego umorzeniem) lub **powyżej zera** (obiekt posiada jeszcze niezamortyzowaną wartość netto), stąd też w ramach strategicznego rachunku kosztów dla w pełni zamortyzowanych, ale jeszcze nadających się do użytku przedmiotów majątku trwałego należy nadal rozliczać amortyzację decyzyjną. Umożliwi to zachowanie ciągłości poziomu kosztów w cenach produktów. W odniesieniu do strategicznego rachunku kosztów obowiązywać powinna więc zasada równomierności amortyzacyjnej. Efektem tego mogłoby być kumulowanie na koniec ryzykownych przedsięwzięć inwestycyjnych zaplanowanych ponad okres amortyzacji kwot amortyzacji wyliczonych „poniżej zera”, które wyrównywane byłyby z nieplanowymi odpisami amortyzacyjnymi (będącymi efektem odpisów aktualizacyjnych) w sytuacji, gdy środki trwałe zostałyby wycofane z użytkowania przed ich planowanym okresem.

Wydaje się, że podczas „życia” dobra inwestycyjnego uwalniane kwoty amortyzacji bilansowej powinny zostać zainwestowane w odrębny kapitał zakładowy (poprzez tworzenie rezerw na utrzymanie wartości majątku trwałego), który przynosiłby korzyści w postaci oprocentowania pozwalające na redukcję amortyzacji decyzyjnej. W okresach relatywnie wysokiego oprocentowania, a stosunkowo niższych podwyżek cen oszacowana amortyzacja decyzyjna wystarczyć mogłaby na pokrycie tzw. luki inflacyjnej.

Amortyzacje decyzyjne powodują unikanie tzw. pozornych zysków, które często mają miejsce w ramach amortyzacji bilansowej (szczególnie w warunkach inflacji). Ustawa o rachunkowości wprowadziła do polskiego prawa bilansowego zasadę planowania odpisów amortyzacyjnych. Planowanie w tym zakresie powinno więc być uwarunkowane strategią odtwarzania majątku trwałego oraz kształtowania wyniku finansowego.

Literatura

- [1] Cebrowska T., *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, PWN, Warszawa 2005.
- [2] Hasse H.J., *Betriebswirtschaftliche Probleme der Unternehmensgrundung – Aufgabe oder Überforderung des steuerberatenden Berufs? W Steuerberater – Kongress*, Report 1984.
- [3] Janasz K., Janasz W., Wiśniewski J., *Zarządzanie kapitałem w przedsiębiorstwie*, Difin, Warszawa 2007.
- [4] Martyniuk T., *Polityka amortyzacyjna w strategii przedsiębiorstwa*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 1999.
- [5] Quick R., *Ziele und Instrumente der Bilanzpolitik*, „Betrieb und Wirtschaft” 1997, nr 19.
- [6] Sawicki K., *Polityka bilansowa i sprawozdawczość finansowa w zarządzaniu firmą*, 1996.

THE DEPRECIATION AS AN INSTRUMENT OF A COMPANY STRATEGIC COST ACCOUNTING

Summary

The companies operating in the competitive market are obligated to invest. However, it requires to possess appropriate funds. One of the internal fund's sources is a depreciation. In the literature, the depreciation is an element of the accounting policy. The accounting policy divides the depreciation on the depreciation charges in financial accounting and the depreciation charges in the strategic cost accounting. If we distinguish these two depreciation charges, we can prepare the proper depreciation account and it enables us to present the cash flow of the depreciation charges within the depreciation account. The article presents the role of the depreciation charges in the strategic cost accounting and in financial accounting.